

СЧЕТОВОДСТВОТО КАТО КОНТРОЛНА СИСТЕМА

БЛАГИЦА Г. ЙОВАНОВА, Асс. м-р¹
АЛЕКСАНДАР Д. КОСТАДИНОВСКИ, Доц. д-р²

ACCOUNTING AS A CONTROL SYSTEM

BLAGICA G. JOVANOVA, Asst.M.Sc
ALEKSANDAR D. KOSTADINOVSKI, Assoc.Prof. PhD

Ключови думи: анализ, контрол, одит, счетоводство, финанси, финансови решения.

Key words: analysis, control, audit, accounting, finance, financial decisions.

Въведение

Функцията „контрол“ представлява наблюдаване и сравняване на действително получените резултати с предварително планираните и извършване на своевременни промени в индивидуалното и груповото поведение и в организацията като цяло. Основната причина, поради която ръководителите осъществяват контрол, е ефективността на организацията.

Функцията контрол не е нещо еднократно, едноактно, едноаспектно, а процес на наблюдение и оценяване на организационната ефективност и предприемане на действия, с които се поддържа или подобрява организационната ефективност.

От своя страна, счетоводството притежава силата и възможностите да бъде възприемано именно като контролна система, тъй като то не само генерира резултати, но и дава възможност тези резултати да бъдат интерпретирани в управленските решения на ръководното тяло на организацията.

Цел на настоящия доклад е да разгледа как точно счетоводството и създаваната от него информация може да бъде възприемана като контролна система и как чрез информацията, генерирана от счетоводството може да се осъществи ефективен контрол и постигане на високо ефективни резултати в организацията.

¹ Икономически факултет, Университет „Гоце Делчев“ – Щип, Република Македония
blagica.jovanova@ugd.edu.mk

² Икономически факултет, Университет „Гоце Делчев“ – Щип, Република Македония
aleksandar.kostadinovski@ugd.edu.mk

* * *

Изложение

В увода на темата е споменато, че счетоводството има възможност да съдейства за постигане на ефективност. От друга страна, от теорията на управлението е известно, че контролът е ориентиран към ефективността.³

Щом фокусът на контрола е организационната ефективност, следва съвсем накратко да изясним нейната природа, макар че в теорията на управлението съществуват различни мнения за това. В най-общ план, организационната ефективност е силата на организацията да произвежда желаните резултати. Как се измерва тази сила?

Ръководителите използват различни критерии, като се стремят да изпълнят поне един от тях. Всъщност този твърде стеснен подход е предопределен от собствения избор на ръководителите. Те избират този критерий, който би ги направил да изглеждат в очите на другите „добри“. Икономически ориентираният ръководител например ще избере печалбата като критерий за ефективността на организацията и чрез своя контрол ще фокусира само върху печалбата. Други ръководители се стремят да постигнат ефективност чрез абсолютно всички критерии.

Има и трета група ръководители, които използват собствен микс от критерии - например тези, които са подходящи точно за тяхната организация или пък отговарят хармонично на средата, или на стадия на развитие, на който се намира организацията. В тези случаи се използват няколко подхода:

Подход „Постигане на крайни цели“. Организационната ефективност се измерва чрез степента, в която са постигнати целите.

Системен подход. Организационната ефективност се измерва според начина, по който се постигат целите (оценка на степента на усвояване на ресурсите, баланс между вътрешната и външната среда и т.н.).

Вътрешен процесен подход. Организационната ефективност се измерва чрез степента, в която хората в организацията са интегрирани с производството, със системата на мениджмънт. Този подход акцентира върху хората.

Стратегически подход. Организационната ефективност се измерва чрез степента, в която са удовлетворени потребностите на доставчици, клиенти, съюзи и т.н.⁴

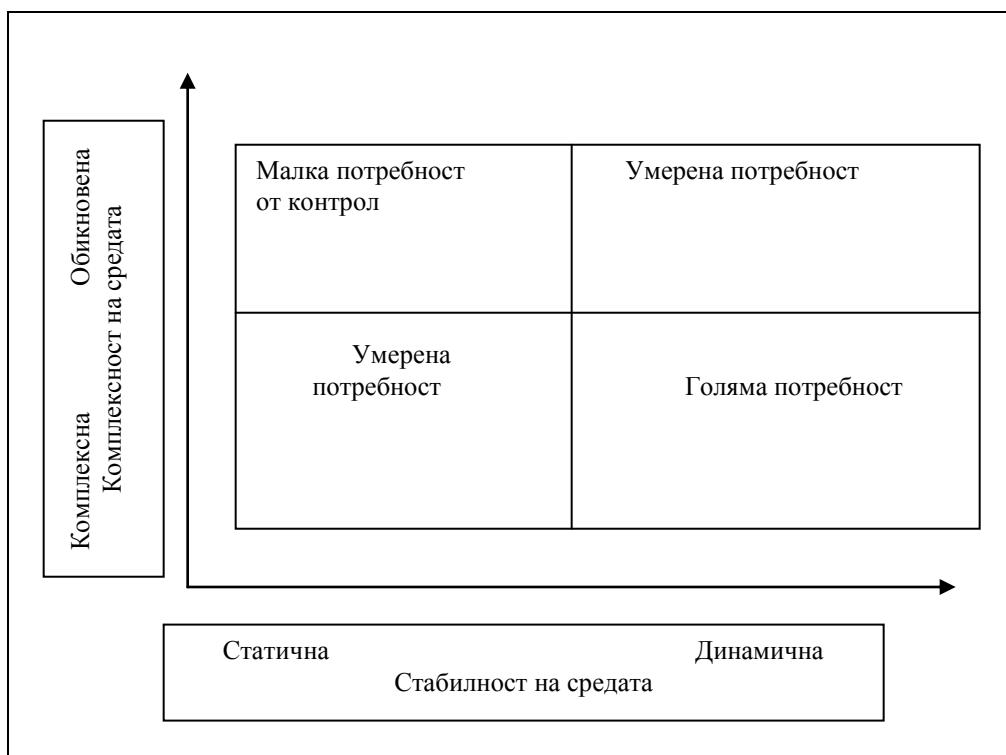
Потребността от одит на съвременната организация е обективно обусловена от вътрешната и външната променяща се среда, както и от комплексния ѝ характер. Оказва се, че дори в стабилната среда ръководителите извършват контрол и одитна дейност, най-вече по отношение на взетите финансови въпроси. „Рутинното“ не означава „просто“

³ Христов, С. Основи на управлението. Варна, 1997, с 317

⁴ Пак там, с 318-319

и само дълбоко внедрената философия, че контролът, а и одитът са жизнено необходими, е това, което предпазва ръководителите от риска да бъдат спокойни и да пренебрегват управленската функция контрол.

На фигурата по –долу е показано как се променя потребността от контрол на организацията в зависимост от двата критерия - „комплексност на средата“ и „стабилност на средата“.



Фиг. 1 Потребност от контрол

Как обаче се вписва счетоводството в измерване на организационната ефективност? Отговорът не е лек, но в най –общ план може да се обобщи следното:

- ◆ чрез счетоводството не само се създава определена информация, но и тази информация се генерира под формата на отчети;
- ◆ на базата на тези отчети е възможно да се направят пространни анализи. Например: анализ на рентабилността, на доходността, на ликвидността, на капитала, на приходите и разходите ...и още редица други;⁵

⁵ Аверкович, Е., Г. Илиев и др. Управленско счетоводство. Велико Търново, 2010, с 366

- ◆ още веднъж следва да се подчертае, че „основният информационен масив за финансовия анализ са финансовите отчети...”⁶;
- ◆ на базата на тези отчети може да се прецени дали организацията работи ефективно, доколко тази ефективност е приемлива за акционери, за собственици, персонал и други;
- ◆ освен това, на базата на създадената от счетоводството информация, може да се прецени дали има динамика в посочените или пък изчислени показатели, както и доколко тези показатели са сходни – респективно – далечни с установените за отрасъла, конкурентната компания и т.н.

Същността на контрола е да се управлява, а управлението не е нито само констатация, нито финансово решение без натрупан материал за него, нито издаване на указания и заменяне на стари указания с нови. В този смисъл, чрез натрупаната в себе си информация⁷, счетоводството съществено повиша възможностите на управляващото звено. Или, според проф. Душанов, «контролът като функция и по-точно като подфункция на счетоводството е заложен в неговата информационна същност...»⁸

Съставните елементи на контрола са следните: системи за наблюдение (мониторинг), системи за оценка, системи за обратна връзка, корективни действия, стандарти и правила, цели, които се планират, техники за въздействие, възнаграждения. Те са показани в таблицата:

Таблица: 1 Съставни елементи на контрола

Системи за мониторинг	Измерват и оценяват извършените дейности, за да се установи действителното изпълнение
Системи за оценка	Сравнява се действителното изпълнение с желаното
Обратна връзка	Цялата информация се връща обратно към ръководителите
Корективни действия	Ориентирани са към отклоненията в планираните резултати
Стандарти и правила	Показват как трябва да се работи, за да се получат желаните резултати. С тях се оценява
Цели	Показват към какви резултати се стреми организацията
Техники за въздействие	Ориентирани са към индивидуалното и груповото поведение
Възнаграждения	Ориентирани са към мотивацията

⁶ Аверкович, Е., Г. Илиев и др. ,Цит съч. с 366

⁷ Душанов, И., М. Димитров, Курс по счетоводство на предприятието, София, 2008, с 26

⁸ Пак там, с 26

С всеки един от тези елементи, счетоводството има връзка, както следва:

- ◆ системи за мониторинг – счетоводството следи и отчита всички активи, плащания, наличните пасиви, работи и други, които се случват или са налични в организацията;
- ◆ системи за оценка – счетоводството притежава мощни оценъчни методи – типичен пример за това са методите за оценка на запасите;
- ◆ обратна връзка – счетоводството генерира отчети;
- ◆ корективни действия – счетоводството може да предложи корекции на действията – например – корекции на взетите решения по отношение на финансиране на компанията;
- ◆ стандарти и правила – счетоводството създава и редица стандарти – типичен пример за това е счетоводната политика на предприятието;
- ◆ цели – счетоводството съдейства за измерване на целите;
- ◆ техники за въздействие – счетоводният апарат може да предвиди определени имуществени – разбира се - съобразно закона – въздействия;
- ◆ възнаграждения – счетоводството генерира информация по отношение на възможностите за увеличение или необходимостта от намаление на възнагражденията.

Традиционният контрол представлява процес на организиране на някои от съставните елементи на контрола и показва последователните стъпки, които се извършват, за да се контролират процесите и финансовите решения в организацията⁹. От друга страна, възниква въпросът – каква е връзката между счетоводството и традиционния контрол или пък одитната дейност. Тази връзка може да се покаже етапно:

Първата стъпка в случая е установяването на стандарти. Те показват как трябва да се работи, за да се получат желаните резултати. Разработват се на основа на планираните цели. Всъщност тук се съдържа един много интересен ключов момент - планирането е основа на контрол. Не може да се контролира нещо, което не е планирано. Счетоводството може да създаде стандарти за:

- ◆ себестойността на продукцията;
- ◆ нивото на желаната ликвидност;
- ◆ нивото на желаната рентабилност;
- ◆ нивото на задлъжнялостта;
- ◆ критичната точка на продажбите и други.

Счетоводството може да създаде и своеобразни коригиращи програми.¹⁰

⁹ Христов, С., Цит съч., с 322

¹⁰ Симеонов, О., Контролинг. Основи на контролинга. Оперативен контролинг. София, 2004, с 26

Втората стъпка е мониторингът. Това е наблюдение на сегашното поведение и сегашните резултати. Чрез мониторинг се измерва какво в действителност е направено. В тази стъпка на контрола е важно също да се определи какво точно трябва да се измерва, кой трябва да извърши измерването на поведението и резултатите, кога и как да стане това.

Тук, счетоводството като регистрираща система има съществено значение. Чрез специфичните си методи на измерване или на установяване на наличности / инвентаризация/, счетоводството е типичен пример за ефективен мониторинг.

Третата стъпка е сравнението. То представлява съпоставяне на сегашното поведение и резултатите според установените стандарти.

Счетоводството дава възможност за сравнение между постигнатите резултати от различни периоди – в това число- при спазване на законодателството на страната -от момента на създаване на предприятието – до момента на контролната дейност.

Четвъртата стъпка е съждението (оценката) за всичко, което е натрупано като информация до този момент за контрола. На основа на оценката ръководителите вземат решения - или да запазят съществуващото положение, за да постигнат планираната организационна ефективност, или да променят стандартите, или да предприемат коригиращи действия.

В процеса на своята работа ръководителите обикновено разработват свои области на контрол. Някои от тях остават предпочитани, а други постепенно се игнорират напълно. Това не е правилно. В теорията на управлението изрично се казва, че областите на контрол в съвременната организация са четири — производството, маркетинга, финансите и човешките ресурси.¹¹ Във всяка една от тези области се обособяват четири нови области - контрол върху ресурсите, контрол върху средата, контрол върху организационните и управленските процеси и контрол върху резултатите. Получава се едно много интересно съчетание, което създава перфектен тотален контрол и това естествено превръща организацията в ефективна, като при всички случаи, контролът се извършва на базата на счетоводната отчетност:

Производствен контрол:

- ✓ контрол върху ресурсите – чрез системата на отчитане и инвентаризация;
- ✓ контрол върху средата – чрез анализ на финансовите постижения на конкурентните предприятия на базата на техните отчети;
- ✓ контрол върху управленските процеси – чрез анализ на постиженията;
- ✓ контрол върху резултатите – чрез анализ на финансовите резултати.

¹¹ Христов, С., Цит съч., с 324

Маркетингов контрол:

- ✓ контрол върху ресурсите - – чрез системата на отчитане на наличните ресурси и финанси, свързани с маркетинга – например продукцията и стоките;
- ✓ контрол върху средата – чрез анализ на маркетинговите разходи;
- ✓ контрол върху управленските процеси – чрез анализ на постигнатата ефективност – или маркетингови разходи към получени приходи;
- ✓ контрол върху резултатите – чрез анализ на финансовия резултат от цялостната дейност.

Човешки ресурси:

- ✓ контрол върху ресурсите – чрез анализ на системата за отчитане на възнагражденията или разчетите;
- ✓ контрол върху средата – чрез анализ на получените от резултати от труда;
- ✓ контрол върху управленските процеси – чрез анализ на възнагражденията за управленски дейности;
- ✓ контрол върху изпълнението - чрез анализ на постигнатите резултати от дейността на човешките ресурси.

Финансов контрол

- ✓ контрол върху ресурсите – чрез анализ на Отчета за паричните потоци;
- ✓ контрол върху средата – чрез анализ на резултатите на сходни предприятия;
- ✓ контрол върху управленските процеси – чрез анализ на ефективността от разходваните средства;
- ✓ контрол върху резултатите - чрез анализ на крайните постижения на организацията.

А сега нека разгледаме другите четири области на контрол -ресурси, среда, организационни и управленски процеси и резултати:

Контрол върху организационни и управленски процеси

- ✓ планиране;
- ✓ организиране;
- ✓ ръководство;
- ✓ вземане на решения;
- ✓ комуникации и т.н.

Контрол върху резултатите

- ✓ стоки;
- ✓ услуги;
- ✓ организационна ефективност.

Контрол върху средата

- ✓ култура на организацията;
- ✓ стратегия;
- ✓ технология;
- ✓ потребители;
- ✓ доставчици;
- ✓ конкуренти и т.н.

Контрол върху ресурсите

- ✓ човешки;
- ✓ финансови;
- ✓ суровинни;
- ✓ информационни.

Всяка функционална област на контрол (производствена, маркетингова, финансова и човешки ресурси) интегрира в себе си контрола върху ресурсите, контрола върху средата, контрола върху организационните и управленски процеси и контрола върху резултатите. От своя страна, данни за този контрол се получава от счетоводната дейност. Следователно, връзката счетоводство – контрол е несъмнена и безусловна. При тази интеграция просто е невъзможно нещо да остане извън контрола на ръководителите.

* * *

Заклучение

Контролът така, както е описан в теорията на управлението, и така както се извършва в организациите, е начин да се постигне ефективност чрез непрекъснато наблюдение, оценяване, сравняване, коригиращи действия и въздействия върху бъдещи ситуации.

Интегрираният контрол – тоест - контрол на базата на симбиозата между счетоводството и същинският контрол - е един по-съвършен модел за управление, ориентирано към оценка на степента, в която се постига ефективност на организацията. Този модел интегрира планиращите дейности, акцентира на взаимната връзка между планирането и контрола, както и на възможностите на счетоводството да въздейства чрез създадената счетоводна информационна база и чрез наличните счетоводно – планови стандарти за развитие на организацията и за нейното функциониране, респективно-ефективно управление- на базата на целевите показатели и аналитичната дейност.

Тук, несъмнено, следва да се подчертае, че историческата обусловеност на развитието на счетоводството също е фактор, който улеснява приложението му в контролната функция на предприятието.

Библиография

1. **Аверкович, Е., Г. Илиев и др.** Управленско счетоводство. Велико Търново, 2010
2. **Душанов, И., М. Димитров,** Курс по счетоводство на предприятието, София, 2008
3. **Симеонов, О.,** Контролинг. Основи на контролинга. Оперативен контролинг. София, 2004
4. **Христов, С.** Основи на управлението. Варна, 1997